

Udskriftsdato: 27. december 2025

AFG nr 10473 af 24/10/2017 (Gældende)

Godtgørelse af elafgift til varmepumpe

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 17-0757315

Godtgørelse af elafgift til varmepumpe

Skatterådet kunne bekræfte, at spørger kunne få godtgjort elafgiften af forbruget fra en varmepumpe, som blev anvendt til nedkøling af sprit. Det skyldtes, at varmepumpen blev anvendt som led i spørgers produktion.

Skatterådet kunne endvidere bekræfte, at der ikke skulle betales overskudsvarmeafgift af overskudsvarmeafgiften.

Skatterådsmøde 24. oktober 2017 - SKM2017. 647. SR

Af hensyn til skattemyndighedernes tavshedspligt offentliggøres afgørelsen i forkortet og redigeret form.

Spørgsmål

1. Skal virksomhedens elforbrug til varmepumpen godtgøres efter elafgiftslovens § 11, stk. 1?
2. Når virksomheden fakturerer tillagt overskudsvarmeafgift, skal virksomheden så betale overskudsvarmeafgift af den tillagte overskudsvarmeafgift?

Svar

1. Ja
2. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Spørger har indgået aftale med en virksomhed om fremtidig levering af overskudsvarme fra fabrikkens køling.

Afklaring af de i anmodningen fremsatte spørgsmål påvirker principperne for fastsættelsen af varmeprisen mellem virksomheden og spørger som følge af parternes aftale, jf. nærmere nedenfor.

Selvom det således er virksomhedens afgiftsmæssige kvalifikation, der spørges til i aftalen, vil spørger have en retlig interesse i at få dette afklaret. Virksomheden har givet spørger samtykke til at indhente dette bindende svar.

Spørger er et interessentskab, som drives som en non-profit virksomhed. Selskabet omfatter produktion, transmission og distribution af fjernvarme.

Spørger blev etableret i år xx, og har det hovedformål at nyttiggøre varme fra kraftvarmeværkerne, affaldsforbrændingen og overskudsvarme fra industrien. Spørgers forsyningsnet består af dobbeltrør med pumpestationer og vekslercentraler, der overfører varmen til de lokale fjernvarmesystemer. Spørger forsyner således lokale fjernvarmeselskaber med varme.

Som led i virksomhedens ekstraktionsprocesser benyttes der store mængder sprit, som destilleres fra 50 % til 80 % på virksomhedens destillationskolonner. Destillationsprocessen betinger et væsentligt energiforbrug til køling.

Beskrivelse af installationen

Overskudsvarmeaftalen med spørger er kommet på plads som følge af en ombygning af proceskøleforsyningen til virksomhedens destillationskolonner.

Overordnet vil en væsentlig del af kølingen fremover ske ved hjælp af fjernvarmevarmevand fra spørger.

Den hidtidige destillationsproces

Den hidtidige destillationsproces skete ved en opvarmning af den fortyndede sprit (50 %) i destillationskolonnerne 5 og 6 (hvilket dette projekt omhandler). Opvarmningen i destillationskolonnen får spritten til at fordampe til et koncentrationsniveau på 80 %. Når spritdampene forlader destillationskolonnerne, skal de bringes tilbage på væskeform, hvilket sker i en serie af kølekondensatorer. Kølekondensatorer køles primært ved hjælp af kølevand, som kommer fra to af virksomhedens køletårne (18 og 19). Kølevandet fra køletårnene er ca. 30 C. Over kondensatorerne opvarmes kølevandet ca. 15 C, hvilket medfører, at kølevandet er ca. 45 C, når det returnerer fra køletårnene.

Kondensatoren bestod af tre kondensatorer; en forvarmer, en hovedkondensator og en efterkondensator. Forvarmeren blev kølet med procesvand, hovedkondensatoren blev kølet med køletårns vand, og efterkondensatorens opgave var at kondensere en mindre spritmængde, som indeholder ikke kondenserbare gasser og derved få adskilt de ikke kondenserbare gasser fra systemet (ammoniak, nitrogen og ilt).

Den kondenserede og delvis underkølet sprit blev samlet efter kondenseringen i en reflux tank ved ca. 60 C, hvorfra en delstrøm sendes videre til underkølerne, og en delstrøm sendes retur til destillationskolonnen. Underkølerne sænkede temperaturen på spritten til ca. 55 C med køletårns vand og procesvandsopvarmning.

Den nye destillationsproces

Ved den nye destillationsproces kommer spritten fra de to destillationskolonner og kondenserer i tre nye kondensatorer.

Kondensatoren består fortsat af tre kondensatorer (delprocesser/kondensationstrin); en forvarmer, en hovedkondensator og en eftervarmer.

Forvarmeren bliver også i dag kølet med procesvand.

Ændringen består i, at hovedkondensatoren fremadrettet bliver kølet af kølevand ved 60 C.

Efterkondensatorens opgave er fortsat at kondensere en mindre spritmængde, som indeholder ikke kondenserbare gasser, og kølemediet i efterkondensatoren er fortsat køletårns vand.

I hovedkondensatoren får kølevandet ved 60 C spritdampen til at kondensere ved ca. 80 C. Når kølevandet kommer retur fra hovedkondensatoren, er kølevandet opvarmet til 75 C, og kølebehovet er således stadig en køling på 15 C. Det samlede kølebehov i hovedkondensatoren er uændret i den nye køleinstallation og forventes at ligge på 4.000-6.000 kW året rundt.

Ved ændringen af installationen opnås der en omkostningsoptimering af køleprocessen, da en betydelig mængde af selskabets kølebehov fremadrettet leveres fra fjernvarmevand fra spørger i kombination med, at virksomheden opnår et vederlag for den varmemængde, der overføres fra kølevandet til fjernvarmevandet i form af overskudsvarme.

Det er således målsætningen, at så meget af kølingen sker ved hjælp af fjernvarmevand fra spørger.

Efter ombygningen af installationen er der kun et køletårn i drift, mens det andet køletårn er slukket.

Kølingen sker ved en kombination af en varmeveksler og varmepumpe med henblik på at aftage mest muligt af energien til køling fra fjernvarmevandet, og samtidigt optimeres systemets effektivitet.

Teknisk sker dette ved, at en delstrøm af det varme kølevand afkøles over en varmeveksler med fjernvarmevand, der kommer ind til en temperatur på 47-55 C. Det koldere fjernvarmevand afkøler kølevandet fra

75 C til 60 C, og som følge heraf øges temperaturen i fjernvarmevandet til ca. 72 C efter veksleren. Det er teknisk set ikke muligt at øge fjernvarmetemperaturen med varmeveksleren til mere end 72 C, da det er bestemt af kølevandstemperaturen på 75 C.

En anden delstrøm af det varme kølevand trækkes ind over varmepumpens fordamper, som via kompressoren og kondensatoren ligeledes nedkøler kølevandet fra 75 C til 60 C og øger herefter temperaturen i fjernvarmevandet videre fra 72 C. Størrelsen af kølingen via varmepumpen er dermed bestemt af den fastsatte fjernvarmetemperatur i fremløb efter køleinstallationen, som varierer mellem 75 C og 85 C alt afhængig af årstiden. Varmepumpen giver en meget effektiv køling af kølevandet, da den som følge af temperaturforholdene i kølevandet leverer køling med en COP værdi på omkring 8.

Som følge af kombinationen af varmeveksler og varmepumpe kan der dermed aftages/afsættes mest muligt kølingsenergi fra/til fjernvarmevandet.

I det omfang hele kølemængden ikke kan aftages/afsættes over køleinstallationen til fjernvarmevandet, foretages supplerende køling over køletårn.

I vinterhalvåret kan hele kølebehovet på de 6.000 kw forsynes med fjernvarmevand. Her sker ca. 2/3 af kølingen ved hjælp af en ordinær varmeveksler, mens den resterende 1/3 energi til kølevandet produceres ved hjælp af varmepumpen.

I sommerhalvåret kan alene 4.000 kw af den samlede køleeffekt forsynes fra den kombinerede varmeveksler/varmepumpe installation, da der ikke kan afsættes mere varme i fjernvarmevandet. I sommerhalvåret sker alene 10 % af kølingen ved hjælp af varmepumpen, idet varmepumpen alene kan øge temperaturen med 3 C, da fremløbstemperaturen er 75 C.

Her supplerer det resterende kølingsbehov på 2.000 kw med køling fra et af de to køletårne.

Efterfølgende 2 figurer viser henholdsvis en sommer situation og en vinter situation, hvor der produceres henholdsvis 4 og 6 MW fjernvarme.

Figur 1 systemillustration sommer

Figur 2 systemillustration vinter

Virksomheden afholder alle omkostningerne til den nye køleinstallation til og med varmepumpe og varmeveksler. Spørger afholder omkostningerne til tilslutningen af anlægget til det eksisterende fjernvarmenet.

Beskrivelse af aftalen

Spørger og virksomheden har d. 2. december 2016 indgået aftale om levering af overskudsvarme fra virksomhedens køleproces.

SKAT har fået oplyst, at parterne har aftalt en afregningspris med tillæg af den af virksomheden afregnede overskudsvarmeafgift.

Afregningsprisen fastsættes til et niveau mellem substitutionsprisen og virksomhedens driftsomkostning.

Ved substitutionsprisen forstås den pris, som spørger i et varmeår skulle have betalt for en tilsvarende varmeleverance fra egne eller andre produktionsenheder i varmenettet, såfremt der ikke havde været aftaget overskudsvarme fra virksomheden.

Ved driftsomkostningen forstås virksomhedens drift- og vedligeholdelsesudgifter, der direkte kan henføres til at sende overskudsvarmen på fjernvarmenettet.

Overskudsvarmeafgiften er overskudsvarmeafgiften, som virksomheden afregner til SKAT i overensstemmelse med reglerne herom.

Grundlæggende fastsættes afregningsprisen dermed i et spænd mellem spørgers substitutionspris og de driftsomkostninger, som virksomheden har ved at sende overskudsvarmen til fjernvarmenettet. Spændet kaldes differencebeløbet. Differencebeløbet deles mellem parterne efter en nærmere bestemt fordelingsnøgle.

Aftalen opererer med tre perioder med forskellige afregningspriser, der fastsætter, hvordan differencebeløbet deles mellem spørger og virksomheden.

Første periode

I første periode opnår virksomheden hele differencebeløbet til dækning af sine faktiske nettoinvesteringer til hele køleanlægget tillagt x. kr. i kompensation for skattemæssigt likviditetstab.

Samtlige investeringer til køleanlægget er indregnet i de faktiske nettoinvesteringer, dvs. investering i nye kondensatorer, kølevandsrør, bygning, ny elforsyning og styring samt varmeveksler og varmepumpe.

Når investeringen i anlægget og kompensationsbeløbet (samt overskudsvarmeafgiften heraf) er dækket af differencebeløbet, ophører første perioden.

I første perioden opnår virksomheden dermed en afregningspris inkl. overskudsvarmeafgiften svarende til den fulde substitutionspris.

Der anvendes en overskudsvarmeafgiftssats, hvor der i beregningen foretages fradrag for 3 gange elforbruget til varmepumpen, jf. elafgiftslovens § 11, stk. 9, 2. pkt. og 8 pkt.

Der afregnes samlet en overskudsvarmeafgift på x kr, svarende til x %, dels af driftsomkostningen, svarende til x kr. dels virksomhedens andel af differencebeløbet, svarende til x kr. Den samlede afregningspris før overskudsvarmeafgift udgør x kr., og dermed er afregningsprisen inkl. overskudsvarmeafgiften på x kr.

Anden periode

I anden periode opnår virksomheden en afregningspris svarende til driftsomkostningerne på det nye køleanlæg med tillæg af overskudsvarmeafgiften. Spørger opnår i denne periode dermed hele differencebeløbet. Differencebeløbet anvendes nu til afskrivning af spørgers tilslutningsomkostninger til virksomhedens nye kølesystem samt kompensationsbeløbet x kr.

Når spørgers tilslutningsomkostninger samt kompensationsbeløbet er tilbagebetalt, ophører anden perioden.

Der afregnes en overskudsvarmeafgift på x kr., svarende til x % af afregningsprisen før overskudsvarmeafgift på x kr., og dermed er afregningsprisen inkl. overskudsvarmeafgift på x kr.

Tredje periode

I tredje periode fastsættes afregningsprisen til virksomheden som driftsomkostningen af køleanlægget med tillæg af en andel af differencebeløbet.

Virksomhedens andel af differencebeløbet beregnes som virksomhedens andel af de samlede budget nettoinvesteringer – fordelingsnøglen.

De samlede budget nettoinvesteringer er summen af virksomhedens investeringer forbundet med at etablere anlægget tillagt spørgers investering i etablering af fjernvarmerør fra det eksisterende fjernvarmenet og til tilslutningspunktet ved virksomheden.

Der beregnes overskudsvarmeafgift af driftsomkostningen samt virksomhedens andel af differencebeløbet. De to beløb er x kr. og x kr., i alt x kr.

Virksomheden afregner således til SKAT x % i overskudsvarmeafgift af afregningsprisen før tillæg af overskudsvarmeafgift til spørger på x kr., svarende til x kr., hvorefter afgiften indregnes i prisen til spørger med en deraf samlet afregningspris inkl. overskudsvarmeafgift til spørger på x kr.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Det er spørgers opfattelse, at spørgsmål 1 skal besvares med ”ja”, mens spørgsmål 2 besvares med ”nej”.

Spørgsmål 1:

Bestemmelsen af den afgiftsmæssige håndtering af virksomhedens elforbrug til varmepumpen påvirker varmeprisen mellem parterne. Ved fastlæggelsen af virksomhedens driftsomkostninger er det således væsentligt at få fastlagt, hvilken afgiftsbelastning der skal tillægges til elforbrug til driften af varmepumpen. Ligeledes vil den afgiftsmæssige kvalifikation af elforbruget til varmepumpen også have en afsmittende effekt på fastsættelsen af afgiftssatsen på overskudsvarme, dvs. enten 33% eller konkret x %.

Problemstillingen i forhold til spørgsmål 1 er således, hvorvidt virksomheden kan opnå fradragsret for elforbruget til varmepumpen efter elafgiftslovens § 11, stk. 1, som følge af, at varmepumpen primært drives som følge af et behov for proceskøling af kølevandet, og derfor alene sekundært laver varme, idet varmen som en naturlig følge af kølebehovet afsættes i det fjernvarmevand, der anvendes som kølemedie for varmepumpens kompressordel (princip 1), eller om elforbruget til varmepumpen skal anses som medgået til varmeproduktion og omfattet af elafgiftslovens § 11, stk. 3, 1. pkt. (princip 2).

Der er i forhold til varmepumper således altid en procesbetinget sammenhæng mellem varme og kulde. Er ønsket at fremstille *kulde* på en varmepumpe, vil der opstå varme som et biprodukt, og ligeledes, såfremt der er et ønske om at fremstille *varme* på en varmepumpe, vil der opstå kulde som et biprodukt.

Det bemærkes, at der ikke er tvivl om, at den afsatte varmemængde fra virksomheden til spørger er overskudsvarmeafgiftspligtig efter reglerne i f.eks. gasafgiftslovens § 10, stk. 9.

I relation til spørgsmål 1 er spørgsmålet dermed alene, om virksomheden skal beregne afgiften af vederlaget for varmemængden til spørger, på grundlag af

- Princip 1: Den fulde overskudsvarmeafgift på 33 % og opnå procesgodtgørelse af elforbruget til varmepumpen (princip 1) eller
- Princip 2: Reducere overskudsvarmeafgiften forholdsvis med 3 x energimængden fra elforbruget til varmepumpen, efter reglen i gasafgiftslovens § 10, stk. 9, 8. pkt., og opnå reduceret godtgørelse af elforbruget til varmepumpen efter elafgiftslovens § 9, stk. 3, (princip 2).

Det fremgår af aftalen, at opgørelsen skal ske efter princip 2 til trods for, at parterne mener, at princip 1 er gældende. Parterne er enige om, at den faktiske opgørelse skal ske i overensstemmelse med det bindende svar fra SKAT. Parterne forventer at opstarte salg af overskudsvarme ultimo 2017.

Det er parternes opfattelse, at princip 1 skal gælde ved opgørelsen af overskudsvarmeafgiften.

Lovgivningen

De relevante regler for beskatning af overskudsvarme fremgår af gasafgiftslovens § 11, stk. 9.

"I det omfang en del af det varme vand eller varmen, som der ydes tilbagebetaling for efter stk. 1, stk. 4, 2. pkt., eller stk. 5, efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer, der er indrettet til indvinding af varme, nedsættes den samlede tilbagebetaling efter lov om afgift af elektricitet, lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v., lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. og denne lov med 46,3 kr. pr. gigajoule (GJ) varme (2015-niveau), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. ... I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 33 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. ... Såfremt nyttiggørelsen sker ved varmepumper omfattet af § 11, stk. 3, i lov om afgift af elektricitet, nedsættes tilbagebetalingen kun for den del af den nyttiggjorte varme, der overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen. ..."

Der betales således overskudsvarmeafgift af nyttiggjort varme, hvorfra der er opnået procesgodtgørelse. For varme der afsættes, udgør afgiften maksimalt 33 % af vederlaget.

I henhold til stk. 9, 8. pkt., nedsættes betalingen af overskudsvarmeafgiften, når nyttiggørelsen sker ved varmepumper omfattet af § 9, stk. 3, for den del af den nyttiggjorte varme, der overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen.

Elafgiftslovens § 9, stk. 3, 1 pkt., indeholder en bestemmelse om, at der ikke kan ske tilbagebetaling af elafgiften (efter procesbestemmelserne i § 9, stk. 1) for elektricitet, der forbruges i varmepumper til fremstilling af varme, som leveres fra virksomheden.

"Tilbagebetalingen kan ikke finde sted for afgiftspligtig elektricitet og varme, som forbruges i vandvarmere, varmepumper til opvarmning af brugsvand, elektriske radiatorer, strålevarmeanlæg, varmeblæsere, konvektionsovne, varmepumper og lignende anlæg, der anvendes til fremstilling af rumvarme, herunder varme, som leveres fra virksomheden. For afgiftspligtig elektricitet til formål, som er nævnt i 1., 3. eller 4. pkt., ydes dog tilbagebetaling af afgift nævnt i § 6, stk. 1, 2. pkt., med 49,8 øre pr. kWh (2015-niveau), herunder for ydelser omfattet af stk. 2. "

Der ydes delvis tilbagebetaling af elafgiften til § 9, stk. 3, formål, i medfør af § 9, stk. 3, 7 pkt. Tilbagebetalingen udgør i 2015 niveau 49,8 øre/kWh. (Reduceret godtgørelse).

I elafgiftslovens § 9, stk. 1, 1. pkt., fremgår det, at virksomheder, der er registreret efter momsloven, bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2, kan få tilbagebetalt afgiften efter denne lov af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet.

"Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2, få tilbagebetalt afgiften efter denne lov af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet, ..."

Tilbagebetaling efter elafgiftslovens § 9, stk. 1, udgør hele elafgiften med fradrag af 0,4 øre/KWh. (Procesgodtgørelse).

Reglen i § 9, stk. 1, skal læses i sammenhæng med § 9, stk. 3, som således definerer en række begrænsninger for procesgodtgørelsen.

Praksis

Spørgsmålet om sondringen mellem elforbruget til proceskøling eller varmefremstilling i en varmepumpe er behandlet i SKM2006. 352. LSR.

Sagen omhandlede et slagteri, der anvendte overskudsvarme fra et køleanlæg til at forvarme vandværksvand, inden vandet blev anvendt internt på slagteriet, primært til rengøring.

Den aktuelle overskudsvarme blev udnyttet fra slagteriets køleanlæg, der forsynede slagteriets kølerum.

Teknisk set blev den del af energien, der var til stede på køleanlæggets varme side, anvendt via en varmeveksler til at forvarme brugsvand til ca. 30 grader. Alternativt ville slagteriet have ledt varmen til det fri via køleanlæggets kondensatoranlæg.

I sagen var et delspørgsmål om, hvorvidt et slagteri var berettiget til at opnå procesgodtgørelse for den del af slagteriets elforbrug, der var anvendt til driften af varmepumpen i køleanlægget, hvorfra overskudsvarmen blev udtaget.

Det centrale spørgsmål var således netop, om det havde nogen betydning for den afgiftsmæssige kvalifikation af godtgørelsen af elforbrug til varmepumpen, om det primære formål med elforbruget til varmepumpen var fremstilling af proceskøling (med procesgodtgørelse) eller fremstilling af varme (med rumvarmegodtgørelse – dengang ingen).

Under sagen blev det belyst, at Skatteministeriet havde vurderet netop dette spørgsmål i et internt notat fra 2002 i relation til, hvordan den afgiftsmæssige behandling af elforbruget skal håndteres, når samme eldrevne anlæg både anvendes til køleformål og til varmeformål.

Skatteministeriet fastslog, at i tilfælde af, at varmepumpen ”vendes” således, at det er emner i virksomheden, der afkøles, mens omgivelserne opvarmes ved, at varmen bortkøles i omgivelserne igen, eventuelt ved, at varmen bortledes efter at være overført til et andet medie via en varmeveksler, så vil elforbruget til varmepumpen skulle godtgøres som proces.

Skatteministeriet fastslår imidlertid i notatet, at i de situationer, hvor en proceskøling også afleder rumvarme, så skal elforbruget til kølingen behandles som energi med reduceret godtgørelse.

Endvidere blev der henvist til et notat udarbejdet af Told og Skattestyrelsens ingeniør fra 7. februar 2003.

I notatet blev det indledningsvis fastslået, at

”Teknisk set er de anlæg, der i daglig tale benævnes henholdsvis køleanlæg og varmepumper identiske anlæg. Om anlægget kaldes et køleanlæg eller en varmepumpe knytter sig til, om det er kølingen, der nyttiggøres, eller varmen, der nyttiggøres”.

I notatet fremgår det, at regionen er enig i, at anlæggets primære funktion er at foretage køling, hvorfor selskabet som udgangspunkt er berettiget til tilbagebetaling (efter procesreglerne) for afgift af den el, der anvendes til drift af anlægget.

Told og Skattestyrelsen udtaler endvidere i sagen, at de imødekommer slagteriets synspunkt om procesgodtgørelse for den andel af elforbruget til køleanlægget, hvor der ikke sker nogen nyttiggørelse af overskudsvarmen.

”Den del af elforbruget, der medgår til produktion af varmeenergien, som ledes bort (kondenseres), anses som procesformål, hvorefter afgiften af elforbruget kan tilbagebetales efter de almindelige procesregler i elafgiftsloven”.

Landsskatteretten udtaler i sin afgørelse:

”Det kan lægges til grund, at selskabet har forbrugt elektricitet til drift af pumpe i forbindelse med køleanlæg til nedkøling af svine kroppe. Dette energiforbrug må som udgangspunkt karakteriseres som forbrug til proces og dermed være omfattet af tilbagebetalingsadgangen i lovens § 11, stk. 1.

Det forhold, at der i forbindelse hermed nødvendigvis må frembringes eller bortledes/flyttes varme, kan ikke indebære, at elforbruget i pumpen kan karakteriseres som forbrug med henblik på fremstilling af varme eller varmt vand, hvorfor retten kan tiltræde, at dette ikke er omfattet af lovens § 11, stk. 3, idet anlæggets primære funktion må tillægges afgørende vægt”.

Landsskatterettens kendelse er således meget klar. Det bestemmende for, hvilket af de ovenfor nævnte 2 principper der skal anvendes ved opgørelsen af overskudsvarmeafgiften, er bestemt af, hvilken primær funktion varmepumpen/køleanlægget har.

I den foreliggende situation er den primære anvendelse af varmepumpen procesbetinget køling, hvorfor elforbruget skal behandles i overensstemmelse med princip 1.

Spørgsmål 2:

Problemstillingen i forhold til spørgsmål 2 er, om der skal afregnes overskudsvarmeafgift af den andel af afregningsprisen, der er tillagt som overskudsvarmeafgift.

Til illustration kan tages beregningen af virksomhedens afregningspris for tredje periode.

I tredje periode fastsættes afregningsprisen til virksomheden som driftsomkostningen til køleanlægget med tillæg af virksomhedens andel af differencebeløbet og overskudsvarmeafgift.

Beregningsmetoden skal sikre, at virksomheden opnår et nettooverskud svarende til virksomhedens andel af differencebeløbet. Derfor tillægges den heraf beregnede overskudsvarmeafgift i afregningsprisen overfor spørger.

Der beregnes derfor overskudsvarmeafgift af driftsomkostningen samt virksomhedens andel af differencebeløbet. De to beløb er x kr. og x kr., i alt x kr.

Virksomheden afregner således til SKAT x % i overskudsvarmeafgift af afregningsprisen før tillæg af overskudsvarmeafgift til spørger på x kr., svarende til x kr., hvorefter afgiften indregnes i prisen til spørger med en deraf samlet afregningspris inkl. overskudsvarmeafgift til spørger på x kr.

I Juridisk Vejledning afsnit E. A. 4.6.10.6 er gengivet et notat fra Told- og Skattestyrelsen:

”Af forarbejderne til reglerne fremgår det, at der ved det samlede vederlag forstås både vederlag, som afregnes i forhold til den leverede mængde varme og faste bidrag.

Dette skal efter styrelsens opfattelse forstås således, at vederlaget omfatter alle omkostninger for varmeværket forbundet med leveringen af overskudsvarme fra virksomheden.

Udgangspunktet for beregningen af vederlaget er den situation, hvor virksomheden har opsat et anlæg til nyttiggørelse af overskudsvarmen, og derefter afsætter varmen til et varmeselskab. Der sker herefter betaling for varmen i forhold til leverancen. Ved overvæltning af overskudsvarmeafgiften bliver afgiften en del af vederlaget. Afgiftens maksimale andel af vederlaget skal dermed beregnes af vederlaget inkl. afgift. ”

Det fremgår ikke af forarbejderne til loven, at den overvæltede/tillagte overskudsvarmeafgift på/til varmeaftager skal indgå i beregningsgrundlaget. Det er varmeproducenten, der beregner afgiften af vederlaget, der afregnes til SKAT. Såfremt der mellem en varmeproducent og varmeaftager indgås aftale om, at varmeaftageren skal afholde varmeproducentens omkostning til overskudsvarmeafgift, og denne

overskudsvarmeafgift indregnes i vederlaget, er konsekvensen, at der beregnes overskudsvarmeafgift af overskudsvarmeafgiften og dermed effektivt en dobbeltbeskatning af den fra varmeproducenten betalte afgift.

I den konkrete situation vil effekten være, at overskudsvarmeafgiften årligt bliver ca. x kr. større som følge heraf (x % af overskudsvarmeafgiften på x kr.)

Det er spørgers opfattelse, at en betingelse for at pålægge overskudsvarmeafgift af overskudsvarmeafgiften forudsætter en klar hjemmel herfor i loven.

Til sammenligning gælder der ved opgørelsen af afgiftsgrundlaget for moms og told, at der ikke afregnes afgift af den afgift, der pålægges ved salg/indførsel af varerne, jf. f.eks. momslovens § 27, stk. 1.

Omvendt er der eksempelvis i tobaksafgiftslovens § 28, specifikt reguleret, at den afgiftspligtige værdi er varens højeste detailpris indbefattet afgift efter denne lov og efter merværdiafgiftsloven og uden rabatfradrag af nogen art.

Ligeledes fremgår det af bekæmpelsesmiddelafgiftslovens § 8, at den afgiftspligtige værdi er det vederlag, som modtageren skal yde for varerne inklusive afgift efter denne lov, men eksklusiv merværdiafgift.

For tobaksafgiften og bekæmpelsesmiddelafgiften er det dermed i den respektive lovgivning specifikt reguleret, hvordan afgiften skal beregnes – og at afgiften konkret indgår i afgiftsgrundlaget. For tobaksafgiften beregnes afgiften af vederlaget inkl. såvel afgift og moms, mens der for bekæmpelsesmidler beregnes afgift af vederlaget inkl. afgift, men ekskl. moms.

I tillæg hertil bemærkes, at den i Juridisk Vejledning udtrykte fortolkning af vederlagsbestemmelsen for overskudsvarme slet ikke berører spørgsmålet om, hvorvidt moms skal påvirke opgørelsen af beskatningsgrundlaget. Man kunne således anlægge den betragtning, at den pålagte moms på vederlaget også bør medregnes i afgiftsgrundlaget som en del af det samlede vederlag. I praksis er dette ikke tilfældet. Der er imidlertid ikke nogen saglig begrundelse for at forskelsbehandle den overvæltede overskudsvarmeafgift med den moms, der pålægges vederlaget.

Det er således spørgers opfattelse, at når der i reglerne for overskudsvarmebeskatning ikke fremgår en direkte hjemmel til at indregne overvæltede/tillagte afgifter i afgiftsgrundlaget, så skal denne afgift ikke indgå i afgiftsgrundlaget ved beregningen af overskudsvarmeafgiften.

På grundlag heraf er det således spørgers opfattelse, at virksomheden ikke skal afregne overskudsvarmeafgift af den tillagte afgift, der indgår i afregningsprisen til spørger.”

SKATs indstilling og begrundelse

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at virksomhedens elforbrug til varmepumpen skal godtgøres efter elafgiftslovens § 11, stk. 1.

Begrundelse

Det følger af elafgiftslovens § 11, stk. 1, nr. 1, at virksomheder, der er registreret efter momsloven, bortset fra de nævnte tilfælde i § 11, stk. 2, kan få tilbagebetalt afgiften efter elafgiftsloven af den afgiftspligtige elektricitet, som en virksomhed har forbrugt til procesformål.

SKAT har fået oplyst, at der ved ekstraktionsprocesserne hos virksomheden benyttes store mængder sprit, som skal destilleres. Destillationsprocessen betinger et væsentligt energiforbrug til køling. Det er

oplyst, at aftalen om overskudsvarme er kommet som følge af en ombygning af proceskøleforsyningen til virksomhedens destillationskolonner.

Det er ligeledes oplyst, at ændringen består i, at hovedkondensatoren fremadrettet bliver kølet af kølevand ved 60 C. Tidligere blev hovedkondensatoren kølet med køletårns vand. Det samlede kølebehov i hovedkondensatoren er uændret i den nye køleinstallation og forventes at ligge på 4.000-6.000 kW året rundt.

Ved ændringen af installationen opnås der en omkostningsoptimering af køleprocessen, da en betydelig mængde af selskabets kølebehov fremadrettet leveres fra fjernvarmevand fra spørger.

Kølingen sker ved en kombination af en varmeveksler og en varmepumpe med henblik på at aftage mest muligt af energien til køling fra fjernvarmevandet, og samtidigt optimeres systemets effektivitet.

Ud fra det oplyste er det SKATs opfattelse, at varmepumpens primære formål er køling af det varme kølevand og sekundært "boosting" af fjernvarmevandet inden tilbageløb til fjernvarmewærket. Varmepumpen bruges således både til køling af det varme kølevand og øgning af temperaturen (boostning) i fjernvarmevandet til over 72 C, inden det sendes retur til spørger.

SKAT har ud fra det oplyste lagt til grund, at der med det nye system ikke længere er behov for køletårnene andet end i de tilfælde, hvor spørger ikke kan aftage overskudsvarmen. Det er således SKATs opfattelse, at det nye system erstatter det hidtidige system med brug af køletårne, hvorfor kølingen primært sker til procesformål og ikke med henblik på varmem fremstilling.

På den baggrund er det SKATs opfattelse, at det primære formål med virksomhedens forbrug af elektricitet til drift af varmepumpen er køling af det varme kølevand, uagtet at fjernvarmevandet bliver boostet, inden det leveres retur til spørger. SKAT anser på den baggrund, at forholdene hos virksomheden kan anses for sammenlignelige med forholdene i SKM2006. 352. LSR for så vidt angår spørgsmålet om elektricitet, der er anvendt til drift af en varmepumpe i et køleanlæg.

Det er på den baggrund SKATs vurdering, at energiforbruget til driften af varmepumpen som udgangspunkt kan karakteriseres som forbrugt til proces, og virksomheden dermed har mulighed for tilbagebetaling af elafgift efter elafgiftslovens § 11, stk. 1.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 1 besvares med "Ja".

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at når virksomheden fakturerer tillagt overskudsvarmeafgift, skal virksomheden betale overskudsvarmeafgift af den tillagte overskudsvarmeafgift.

Begrundelse

I henhold til elafgiftsloven § 11, stk. 1, kan en virksomhed få godtgjort afgiften af den elektricitet, som anvendes til procesforbrug. Omsætter virksomheden den overskydende varme fra proces gennem særlige installationer (overskudsvarme) skal virksomheden betale afgift af det samlede vederlag for leverancen jf. elafgiftsloven § 11, stk. 9. Virksomheden skal endvidere betale afgift af overskudsvarme i det omfang, procesvarmen efterfølgende sælges som fjernvarme.

Virksomhedens betaling af overskudsvarmeafgift sker ved at modregne en beregnet afgift af overskudsvarme i den afgift, som virksomheden søger godtgjort fra procesformål. Sælges varmen til fx et fjern-

varmenet, udgør nedsættelsen dog højst 33 pct. af vederlaget for varmeleverancen. Ved det samlede vederlag forstås såvel vederlag, som afregnes i forhold til den leverede varme, som faste bidrag.

Det er oplyst, at overskudsvarmeafgiften bliver overvæltet på spørger. Overskudsvarmeafgiften er dermed en del af vederlaget, som spørger betaler for leverancen af varme.

Det har hidtil været SKATs opfattelse, at ved overvæltning af overskudsvarmeafgiften bliver afgiften en del af vederlaget. Afgiftens maksimale andel af vederlaget skal dermed beregnes af vederlaget inkl. afgift. Dette fremgår af SKATs Juridiske Vejledning 2017-2 afsnit E. A. 4.6.10.6 "Overskudsvarme der afsættes".

Efter en fornyet gennemgang af elafgiftsloven § 11, stk. 9, samt forarbejderne hertil, finder SKAT, at der ikke er tilstrækkelige holdepunkter, der taler for denne fortolkning af lovgivningen.

Elafgiftsloven § 11, stk. 9, foreskriver alene, at afgiften beregnes ud fra det samlede vederlag. I lovforslag nr. 210 af 6. april 1995 fastsættes vederlag til værende "såvel vederlag som afregnes i forhold til den leverede mængde varme, som faste bidrag".

Lovgiver har derved ikke positivt fastslået, at afgiften skal være en del af vederlaget. Det er derfor SKATs vurdering, at der ikke skal betales overskudsvarmeafgift af den tillagte overskudsvarmeafgift.

Indstilling

SKAT indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Nej".

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder SKATs indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Elafgiftslovens § 11, stk. 1, lyder:

"Virksomheder, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, kan bortset fra de nævnte tilfælde i stk. 2, få tilbagebetalt afgiften efter denne lov

- 1. af den af virksomheden forbrugte afgiftspligtige elektricitet,*
- 2. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstilling af varme, der er forbrugt i virksomheden, og som er særskilt leveret til virksomheden fra et fjernvarmeværk eller anden varmeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven, og*
- 3. af den afgiftspligtige elektricitet, der er medgået til fremstillingen af kulde, der er forbrugt i virksomheden og leveret til virksomheden fra en kuldeproducent, der er registreret efter merværdiafgiftsloven. "*

Praksis

SKM2006. 352. LSR.

Et slagteri anvendte overskudsvarme fra et køleanlæg til at forvarme vandværksvand, inden det passede varmevekslerne til videre brug. Landsskatteretten fandt, at selskabet ansås for berettiget til at opnå

tilbagebetaling efter elafgiftslovens § 11, stk. 9, for den del, der var medgået til køleprocessen med fradrag efter reglerne om overskudsvarme.

Spørgsmål 2

Lovgrundlag

Elafgiftslovens § 11, stk. 9, lyder:

1. *" I det omfang en del af det varme vand eller varme, som ikke er omfattet af stk. 3, efterfølgende nyttiggøres ved særlige installationer, der er indrettet til indvinding af varme, nedsættes den samlede tilbagebetaling efter lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., lov om afgift af stenkul, brunkul og koks m.v., lov om afgift af naturgas og bygas m.v. og denne lov med 50,0 kr. pr. gigajoule (GJ) varme (2015-niveau), der reguleres efter § 32 a i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v. I det omfang varmen afsættes, udgør nedsættelsen dog højst 33,0 pct. af det samlede vederlag for varmeleverancen. For eget forbrug af nyttiggjort varme, som der kan ydes fuld tilbagebetaling for efter stk. 13, jf. § 11, stk. 15, i lov om energiafgift af mineralolieprodukter m.v., sker der ingen nedsættelse af tilbagebetalingen. Der skal ikke ske nedsættelse af tilbagebetalingen for eget forbrug til opvarmning af rum eller fremstilling af varmt vand i perioden 1. april til 30. september. Der skal heller ikke ske nedsættelse af tilbagebetalingen af eget forbrug til opvarmning af rum i perioden 1. oktober-31. marts, såfremt der indbetales en afgift på 10 kr. pr. m² pr. måned i denne periode. Afgiften erlægges efter reglerne i stk. 6, sidste pkt. Såfremt nyttiggørelsen sker ved varmepumper omfattet af stk. 3, nedsættes tilbagebetalingen dog kun for den del af den nyttiggjorte varme, der overstiger 3 gange elforbruget i varmepumpen. Såfremt nyttiggørelsen har medført et øget forbrug af elektricitet i de anlæg, hvorfra varmen nyttiggøres, ydes der ikke tilbagebetaling. I perioden 2010-2014 er satsen nævnt i 1. pkt. som anført i bilag 4. "*

Forarbejder

I lovforslag LSF 210 94/95 blev bl.a. anført følgende om størrelsen af overskudsvarmeafgiften:

"I stk. 6 foreslås det dog, at i det omfang procesvarmen efterfølgende sælges som fjernvarme eller udnyttes i radiatorer eller lignende, nedsættes tilbagebetalingerne med et beløb, som svarer til den afgift, der skulle være betalt, såfremt varmen var blevet fremstillet direkte med henblik på rumopvarmning, dvs. 42,5 kr. pr. GJ varme. Sælges varmen til f.eks. et fjernvarmenet, udgør nedsættelsen dog højst 42,5 pct. af vederlaget for varmeleverancen. Ved det samlede vederlag forstås såvel vederlag, som afregnes i forhold til den leverede varme, som faste bidrag. (...)."

Praksis

Af SKATs Juridiske Vejledning 2017-1 afsnit E. A. 4.6.10.6 "Overskudsvarme der afsættes" fremgår (uddrag):

"Notat fra Told- og Skattestyrelsen

[...]

Af forarbejderne til reglerne fremgår det, at der ved det samlede vederlag forstås både vederlag, som afregnes i forhold til den leverede mængde varme og faste bidrag.

Det skal efter styrelsens opfattelse forstås således, at vederlaget omfatter alle omkostninger for varmeværket forbundet med leveringen af overskudsvarme fra virksomheden.

Udgangspunktet for beregningen af vederlaget er den situation, hvor virksomheden har opsat et anlæg til nyttiggørelse af overskudsvarmen, og derefter afsætter varmen til et varmeselskab. Der sker herefter betaling for varmen i forhold til leverancen. Ved overvæltning af overskudsvarmeafgiften bliver afgiften en del af vederlaget. Afgiftens maksimale andel af vederlaget skal dermed beregnes af vederlaget inkl. afgift.

I nogle tilfælde betales der et fast bidrag, fx til administration eller til vedligeholdelse af anlægget. Dette bidrag skal fordeles på den årlige varmemængde, sådan at vederlaget kommer til at omfatte alle udgifter for varmeværket ved at få varmen leveret til det sted, hvor leverancen anses for at ske. Dette følger af bemærkninger til L 210 af 6. april 1995, vedtaget som lov nr. 418 af 14. juni 1995.

- Hvis investeringen i (og evt. driften af) anlægget til udnyttelsen af overskudsvarmen betales af varmeværket, og altså ikke af virksomheden, vil det typisk modsvares af, at der vil kunne aftales en lavere pris for varmen. De samlede omkostninger forbundet med, at der sker nyttiggørelse, er imidlertid de samme.

Det er på denne baggrund styrelsen opfattelse, at alle udgifter forbundet med nyttiggørelsen, som virksomheden enten modtager direkte betaling for, eller som varmeværket afholder, indtil varmen anses for leveret til varmeværket på et sted uden virksomhedens produktionsbygninger, vil skulle indregnes i vederlaget. Begrundelsen for dette er, at fastlæggelsen af vederlaget for varmen i modsat fald ville blive afhængig af den kontraktmæssige fordeling mellem virksomheden og varmeværket af udgiften til nyttiggørelsen af varmen og ikke som forudsat i lovgivningen, af den reelle pris, som varmeværket betaler for varmen i leveret stand.

[...]"